



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 25 / 07 / 2002
Rubrica §

Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RD/2001.0.499
C	EM. 21 de 12 de 2001
C	Procurador Rep. da Faz. Nacional

Sessão : 10 de julho de 2001
Recorrente : TRISTÃO COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

PIS – DECADÊNCIA - Os tributos sujeitos a lançamento por homologação têm como prazo decadencial aquele estabelecido pelo § 4º do artigo 150 do CTN. **LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 - SEMESTRALIDADE** - Nos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, a base de cálculo do PIS é o faturamento do sexto mês anterior. Inexistência de previsão legal para a correção monetária da base de cálculo. Precedentes do STJ. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **TRISTÃO COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso. Vencido o Conselheiro José Roberto Vieira, exclusivamente quanto ao prazo decadencial, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001

Jorge Freire
Presidente

Sérgio Gomes Velloso
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli e Antonio Mário de Abreu Pinto.

Eaal/cf/ovrs



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

Recorrente : TRISTÃO COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR

RELATÓRIO

Versa o presente processo sobre a exigência do crédito tributário formulada à recorrente por meio do Auto de Infração de fls. 01/37, referente à Contribuição para o Programa de Integração Social, em razão de “diferenças de contribuição em decorrência de adoção de prazos de recolhimento diversos dos previstos em lei vigente ao tempo dos fatos geradores.”

Inconformada com o lançamento, a Recorrente apresentou, em 28.12.95, a Impugnação de fls. 96/107, aditando as razões de defesa (fls. 110/111), em 15.10.96. Alegou, em síntese, o seguinte:

- 1) a exigência se “fundamenta em um crasso equívoco da autoridade lançadora, a qual confundiu os elementares conceitos de base de cálculo e recolhimento da contribuição”;
- 2) a Lei Complementar nº 07/1970 não dispunha expressamente sobre o recolhimento da contribuição. O prazo de 06 (seis) meses a que se refere o artigo 6º daquele diploma legal, segundo entendimento da interessada, é vinculado à base de cálculo da contribuição;
- 3) argumenta que sempre respeitou os prazos de recolhimento vigentes nas épocas pertinentes, porém, adotando a base de cálculo correta e constitucional de seis meses após o faturamento;
- 4) argumenta, ainda, que, sendo a base de cálculo estabelecida por lei complementar, não poderia ser alterada por legislação ordinária;
- 5) solicita a exclusão do encargo da TRD; e
- 6) finalmente, alega haver decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores anteriores a 30.11.90.

A decisão monocrática julgou procedente, em parte, o lançamento, tendo o julgado a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

Período de apuração: 28/02/1989 a 30/08/1989, 30/10/1989 a 30/12/1990, 28/02/1991 a 30/05/1991, 30/08/1991 a 30/01/1994, 30/03/1994 a 30/09/1995

Ementa: Base de Cálculo e prazo de recolhimento. Nos termos da Lei Complementar nº 7/1970 a primeira contribuição para o PIS teve como fato gerador o faturamento do mês de janeiro de 1971, como base de cálculo o montante desse faturamento e prazo de pagamento a partir de 1º de julho de 1971, e assim sucessivamente.

A Lei nº 7.691/1988 revogou o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/1970, não sobreviveu portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo (Parecer PGFN/CAT/Nº 437/1998).

TRD. Incabível a aplicação no período entre 04-02-91 e 29-07-91 (Lei nº 9.430/1996, artigo 77; Decreto nº 2.346/1997, artigo 4º, parágrafo único, e IN/SRF nº 32/1997, artigo 1º, § 1º).

Retroatividade benigna. Redução da multa de ofício. A lei nova aplica-se a atos ou fatos não definitivamente julgados, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática (artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, combinado com artigo 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e Ato Declaratório Normativo SRF/COSIT nº 01/1997).

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”.

Inconformada, tempestivamente e com amparo em liminar judicial excludente do depósito recursal, a autuada apresentou a sua peça de recurso, onde, em síntese:

- a) pugna pelo reconhecimento da decadência parcial;
- b) reitera que a exigência se fundamenta em crasso equívoco;
- c) ratifica suas alegações anteriores de defesa;
- d) apresenta jurisprudência judicial e administrativa, que amparam a sua tese; e
- e) questiona a utilização da SELIC.



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

Posteriormente, protocolizou Razões Aditivas de Recurso, onde reiterou a decadência parcial do lançamento e apresentou elementos de prova (documentos) que atestam outros equívocos no lançamento quanto à dupla incidência de correção monetária, em vista de ter a Fiscalização atualizado valores já corrigidos, e a incidência sobre receitas de exportações, descabidas após a Lei nº 9.004/95.

Na Sessão de 19.10.2000, o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade lançadora procedesse às seguintes providências:

a) verificar a legitimidade da documentação anexada com as Razões Aditivas de Recurso;

b) elaborar um novo demonstrativo da exigência tributária, com indicação, para cada período de apuração, de modo claro e preciso, do seguinte:

- ◆ montante de base tributável;
- ◆ alíquota aplicada;
- ◆ montante da atualização monetária devida (com indicação do índice);
- ◆ da mesma forma, a atualização monetária eventualmente efetuada pela contribuinte; e
- ◆ a possível diferença a ser exigida;

c) apresentar, em parecer conclusivo, outros elementos pertinentes, necessários ao deslinde do feito; e

d) após a conclusão do trabalho, dar conhecimento à recorrente para que a mesma, no prazo de 30 (trinta) dias, apresente eventuais comentários.

Às fls. 240/251, encontra-se o Demonstrativo de Imputação de Pagamentos, e, às fls. 252/259, foi elaborado o Demonstrativo de Apuração dos débitos, discriminando o fato gerador, o valor tributável, a alíquota, o valor devido, o valor recolhido e o valor a recolher.

De acordo com a Informação Fiscal de fls. 265/267, não houve dupla incidência da correção monetária. Para exemplificar, citou exemplo do mês de janeiro/92, que, segundo afirma, teria vencimento em 20.02.92 e data da conversão de 30.02.92. Como o recolhimento somente foi efetuado em julho de 92, incidem multa de mora de 20%, juros de 1% ao mês e, ainda, a correção monetária do período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

Às fls. 269/273, a Recorrente manifesta-se, asseverando que a questão da exclusão das receitas de exportação do montante tributável acha-se resolvida, por ter ficado reconhecido que efetuara os pagamentos do PIS com correção monetária, quando esta era indevida, consoante decisões judiciais e administrativas.

Retornaram os autos a este Colegiado para julgamento.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'A' followed by a vertical stroke.



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SÉRGIO GOMES VELLOSO

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Os tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando há recolhimento do sujeito passivo, têm como prazo decadencial aquele previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, isto é, 05 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

Logo, havendo sido o auto de infração lavrado em 18.12.95, não pode ele reportar-se a fatos ocorridos 05 (cinco) anos antes. Destaque-se, a propósito, o Acórdão nº 201.72.926, relatado pelo Exmo. Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, assim ementado:

“PIS - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo, na forma e nos valores devidos). Se o pagamento do tributo não for antecipado no quantum devido, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (STJ, Resp. nº 199560/SP - 98/0098482-8). (...)”

Portanto, insubsiste a autuação quanto aos fatos geradores anteriores a novembro de 1990, uma vez que transcorridos mais de cinco anos desde a data da ocorrência do fato gerador até a data em que se deu a lavratura do auto de infração objeto dos presentes autos.

No que tange ao mérito, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/02-0.871, relatado pela Exmª Conselheira Maria Teresa Martínez López, solidificou o entendimento de que o PIS, até a vigência da MP nº 1.212/95, era recolhido com base no faturamento do sexto mês anterior.

A Fiscalização efetuou o lançamento considerando que os recolhimentos efetuados pela Recorrente foram feitos com atraso, isto é, para o i. Fiscal autuante, o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 tratava de prazo de recolhimento. No entender da Fiscalização, os recolhimentos teriam sido efetuados com insuficiência, uma vez que, sendo atrasados, deveriam ter sido acrescidos de juros de mora de 1% ao mês e multa de mora de 20%.



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

Não se trata de recolhimento em atraso, pois o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 somente foi alterado pela MP nº 1212/95.

Por seu turno, a Recorrente efetuou os recolhimentos do PIS com base de cálculo do sexto mês anterior ao fato gerador, corrigindo-a monetariamente até a data do seu recolhimento. Mas, já ficou assentado o entendimento de que sobre a base de cálculo do PIS não incidia a correção monetária, já que o Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 240.938) decidiu que as alterações introduzidas pelas Leis nºs 7.691/88, 8.019/90, 8.218/91, 8383/91, 8.850/94 e seguintes referiam-se exclusivamente a prazos de recolhimento.

No entanto, a Recorrente utilizou a alíquota de 0,65%, quando aplicável era de 0,75%.

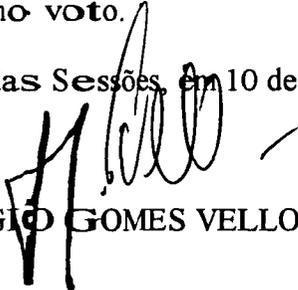
Desta forma, deve ser refeito o lançamento levando-se em conta a base de cálculo conforme estabelecido no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, sem correção monetária da mesma, incidindo sobre ela a alíquota de 0,75%. Deste valor deve ser abatido o montante efetivamente recolhido pela Recorrente.

Por fim, quanto à questão da inclusão das receitas de exportação na base de cálculo da contribuição, conforme aduz a própria Recorrente às fls. 270, a matéria está resolvida.

Voto, pois, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência quanto aos períodos anteriores a novembro de 1990, inclusive, e, no mérito, determinar seja recalculado o lançamento, até a vigência da MP nº 121/95, considerando como base de cálculo do PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, isto para os fatos geradores ocorridos até fev/96, inclusive, conforme IN SR nº 06/2000, mediante a aplicação da alíquota de 0,75%, deduzindo-se do valor apurado a quantia recolhida pela Recorrente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001


SÉRGIO GOMES VELLOSO



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA

1. Introdução

Não partilhamos do entendimento deste Colegiado quanto à ocorrência do fenômeno decadencial, no presente caso, pelas razões que vão abaixo explicitadas.

2. A Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social – A Solução Predominante

Trata-se de examinar a decadência na esfera das Contribuições Sociais para a Seguridade Social, entre as quais se encontra o PIS, tributo que é objeto deste processo.

A modalidade de lançamento utilizada por esse tributo era a do lançamento por homologação, em relação à qual o **Código Tributário Nacional determina o lapso decadencial de cinco anos a contar do fato jurídico tributário** (artigo 150, § 4º).

Todavia, registre-se o advento posterior da **Lei nº 8.212, de 24.07.91**, que entrou em vigor em 25.07.91, data de sua publicação (artigo 104), e que, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, estabeleceu um prazo de caducidade para as respectivas Contribuições Sociais: *“O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído”* (grifamos) (artigo 45, “caput”, inciso I).

Deparamo-nos aqui com **um conflito entre o Código Tributário Nacional e a Lei nº 8.212/91**, quando o primeiro fixa o prazo decadencial de cinco anos e a segunda estabelece-o em dez anos, a partir, inclusive, de momentos distintos.

Interessa à questão a regra constitucional do **artigo 146, III, b**: *“Cabe à lei complementar: ... III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: ... b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”*. Enquadrar-se-iam aqui, como lei complementar, as regras do CTN atinentes à decadência?



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

Não há dúvida de que, embora com natureza de lei ordinária, o CTN detém, hoje, a eficácia de lei complementar, pelo fato de que suas regras, quando tratam dos assuntos que a Constituição Federal colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas por essa espécie legislativa. Formalmente, lei ordinária tem o conteúdo material de lei complementar ao versar aqueles temas. Daí falar HANS Kelsen em possibilidade de modificação posterior do significado normativo do que antes existia¹. Daí reconhecer CELSO RIBEIRO BASTOS o novo significado da lei ordinária sobrevivente: “*Não há negar-se, no entanto, que a sua eficácia acaba por comparar-se à da lei complementar, visto que, doravante, só por lei dessa natureza poderá ser alterada*”².

E são expressivos os testemunhos de apoio que podemos invocar: o de ALIOMAR BALEEIRO, encarando o CTN como “... lei ordinária com caráter de lei complementar”³; o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, reputando-o “... lei complementar do ponto-de-vista material”⁴; o de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, dizendo-o “*Lei Complementar no sentido meramente material ...*”⁵; e o de PAULO DE BARROS CARVALHO, atribuindo-lhe “... eficácia de lei complementar”⁶.

Isso posto, uma primeira possibilidade interpretativa quanto ao aludido conflito do CTN com a Lei nº 8.212/91 encontra-se no seguinte raciocínio: a todas as contribuições sociais aplica-se o disposto no artigo 146, III (artigo 149, “*caput*”), inclusive ao FINSOCIAL; por esse dispositivo, decadência é tema restrito à lei complementar tributária (artigo 146, III, *b*); o CTN faz, parcialmente, as vezes de lei complementar tributária, com eficácia equivalente, e trata do tema da decadência; as normas do CTN sobre decadência tributária só podem ser modificadas por lei complementar (artigo 146, III, *b*); a Lei nº 8.212/91 é lei ordinária, logo, não derroga as normas do CTN sobre o assunto, continuando a prevalecer as normas sobre decadência constantes do CTN para as contribuições sociais, inclusive para o FINSOCIAL. Nesse

¹ Contra a tese de que o CTN, em face do artigo 146, III, teria sido “transformado” de lei ordinária em complementar, cabe atentar para a lição kelseniana: “*É verdade que aquilo que já aconteceu não pode ser transformado em não acontecido, porém, o significado normativo daquilo que há um longo tempo aconteceu pode ser posteriormente modificado através de normas que são postas em vigor após o evento que se trata de interpretar*” (Teoria Pura do Direito, Trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p. 14; Teoria Geral das Normas, Trad. José Florentino Duarte, Porto Alegre, Fabris, 1986, p. 185).

² Lei Complementar – Teoria e Comentários, São Paulo, Saraiva, 1985, p. 55.

³ Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 39.

⁴ Lei Complementar Tributária, São Paulo, RT e EDUC, 1975, p. 59.

⁵ Nota nº 4, in ALIOMAR BALEEIRO, *op. cit.*, p. 40.

⁶ Curso de Direito Tributário, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 60.



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

sentido, a reflexão **apontada**, mas não assumida, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA ⁷ e por MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES ⁸. Nesse sentido, também, a reflexão indicada e defendida por FREDERICO DE MOURA THEOPHILO ⁹ e por SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO ¹⁰.

Essa primeira perspectiva de interpretação encontra vasto amparo na **jurisprudência dos tribunais**, da qual mencionamos, a título ilustrativo, decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 47.135-4-SP, Rel. Min. GARCIA VIEIRA: "... *Da prescrição e da decadência só a Lei Complementar estabelecerá normas gerais, em matéria de legislação tributária ... Semelhante entendimento predominou no TFR e foi acolhido por este Superior Tribunal de Justiça nos Resp. nºs 1.311, 2.111, 2.252, 5.043, 19.555, 461, 12.801, 11.779, 10.667 e 14.059*" ¹¹.

Essa primeira possibilidade interpretativa, conquanto prestigiada pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive a ponto de a identificarmos como a solução predominante, **não pode deixar de ser posta sob suspeita**. Isso porque é inevitável nela reconhecer o **fruto de uma interpretação meramente literal** do texto da Constituição Federal. Ora, dispensa maiores comentários a pobreza hermenêutica desse método exegético, pois "... *o texto escrito, na singela conjugação dos seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei ...*". (PAULO DE BARROS CARVALHO ¹²).

3. A Decadência nas Contribuições para a Seguridade Social – A Melhor Solução

Tentemos, pois, outro ângulo de estudo da questão, promovendo uma **interpretação contextual ou sistemática**. É incontornável essa necessidade, porque já fomos advertidos, "... *não há texto sem contexto ...*" (PAULO DE BARROS CARVALHO ¹³); e o estudo da literalidade oferece, quando muito, apenas o significado de base, nunca o significado contextual, remanescendo inexplorada a significação normativa plena, provavelmente, inclusive sua parte essencial. Já tivemos oportunidade de insistir na adequação do exame textual e contextual (sistemático) ¹⁴, precisamente por estarmos convencidos da conclusão que sacou

⁷ Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 765-766.

⁸ Normas Gerais de Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 111.

⁹ A Contribuição para o PIS, São Paulo, Resenha Tributária, 1996, p. 68-69.

¹⁰ Contribuições para a Previdência Social – Prescrição e Decadência a partir de 1º de março de 1989, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 22, p. 60-62, jul. 1997

¹¹ DJU I, de 20.06.94, p. 16.064.

¹² Op. cit., p. 106.

¹³ Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 16.

¹⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto, Curitiba, Juruá, 1993, p. 46-50.



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

PAULO DE BARROS, depois de promover o estudo comparativo dos diversos métodos de interpretação jurídica: "... só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante-supõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência" ¹⁵.

Numa exegese sistemática típica, **teremos em consideração** todo o ambiente normativo, no caso, todo o ambiente constitucional, mas **especialmente** aquelas normas fundamentais desse sistema, **os princípios constitucionais**. Lembramos aqui a lição oportuna de ROQUE ANTONIO CARRAZZA: "*Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional*" ¹⁶. E entre eles, recordemos alguns que interessarão particularmente ao tema em estudo: o **Princípio da Federação** (artigos 1º; 18, "*caput*"; e 25), cláusula intangível do nosso diploma constitucional (artigo 60, § 4º, I), que impõe a repartição constitucional de competências, inclusive tributárias, entre a União e os Estados; o **Princípio da Autonomia Municipal** (artigos 1º; 18, "*caput*"; 29, "*caput*"; e 30, I), princípio constitucional sensível que chega a justificar a quebra do pacto federativo, mediante intervenção da União nos Estados para fazê-lo respeitado (artigo 34, VII, c), e que, igualmente, exige a outorga de competências peculiares, inclusive tributárias, aos municípios; e o **Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais**, que, decorrente dos dois últimos elencados, coloca tais pessoas, juridicamente, em pé de igualdade, apenas detendo faixas próprias de competência, inclusive tributária. Maiores esclarecimentos acerca desses princípios registramos alhures ¹⁷.

E vimos de lembrar tais princípios exatamente porque nos preocupa, sobremaneira, a **noção de "normas gerais em matéria de legislação tributária"**, cujo estabelecimento fica ao encargo da Lei Complementar Tributária (artigo 146, III). Trata-se de conceito altamente impreciso e nebuloso, instaurador de insegurança e facilitador de incursões espúrias nas competências tributárias das esferas de governo, já rigidamente traçadas pelo legislador da Constituição, numa perene e intolerável ameaça de invasão das mesmas competências e de desrespeito a tão caros princípios constitucionais, como os acima enunciados.

De sorte a espancar a insegurança daquela ampla formulação desse dispositivo constitucional, **firmemos uma noção contextual das normas gerais tributárias, prestigiadora dos princípios em jogo**. Colocamo-nos de acordo, no que concerne ao alcance das normas gerais tributárias veiculadas pela lei complementar, com o esforço de síntese empreendido por ROQUE ANTONIO CARRAZZA: a constituição concedeu que o legislador complementar "... de duas,

¹⁵ Curso..., *op. cit.*, p. 100.

¹⁶ Curso..., *op. cit.*, p. 35.

¹⁷ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, nº 54, out./dez.1990, p. 102-104.



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

uma: ou dispusesse sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes, ou regulasse as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária ... a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão 'as limitações constitucionais ao poder de tributar'"¹⁸. Convergente é a síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO: "... *normas gerais de direito tributário ... são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar ... Pode o legislador complementar ... definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência ... E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial*"¹⁹. Em idêntico sentido, MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES²⁰.

De conformidade com tal amplitude das normas gerais em matéria de legislação tributária, resulta óbvio que **não as integram aquelas normas do CTN que especificam os prazos decadenciais**, desde que não vocacionadas para dispor sobre conflitos de competência e muito menos para regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É o que também conclui respeitável doutrina: "... *a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar*" (ROQUE ANTONIO CARRAZZA²¹); "... *tratar de prazo prescricional e decadencial não é função atinente à norma geral ... A lei ordinária é veículo próprio para disciplinar a matéria ...*" (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES²²); "... *prescrição e decadência podem perfeitamente ser disciplinadas por lei ordinária da pessoa política competente ...*" (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES²³). Na mesma linha seguem ainda WAGNER BALERA²⁴ e VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²⁵.

Também não pertence ao conjunto das normas gerais tributárias aquela referida no CTN, artigo 150, § 4º: "***Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos ...***" Trata-se aqui, é claro, de lei ordinária da pessoa competente em relação ao tributo sujeito a essa modalidade de lançamento, como no caso do FINSOCIAL. É o magistério coerente de JOSÉ

¹⁸ Curso..., *op. cit.*, p. 754-755.

¹⁹ Curso..., *op. cit.*, p. 208-209.

²⁰ Normas..., *op. cit.*, p. 105 e 107.

²¹ Curso..., *op. cit.*, p. 767.

²² Normas..., *op. cit.*, p. 111.

²³ COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento – LC 70/91, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 113.

²⁴ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, in VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.), **Contribuições Sociais – Questões Polêmicas**, São Paulo, Dialética, 1995, p. 96 e 100-102.

²⁵ Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência, **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, IOB, nº 22, nov. 1994, p. 450.



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

SOUTO MAIOR BORGES, debruçado sobre esse dispositivo: *“Lei, aí, é a lei ordinária da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, dado que essa matéria se insere na competência legislativa das pessoas constitucionais”*²⁶.

Enfim, **todas as normas que dizem com os prazos decadenciais**, bem assim aquelas relativas aos prazos de prescrição, **constantes do CTN, ostentam o “status” de lei ordinária**. Por todos, a voz respeitável de GERALDO ATALIBA, quando versava tais normas, ao prefaciá-lo sobre o tema: *“As regras contidas no CTN, a nosso ver, data venia, são típicas de lei ordinária federal. Tais normas são simplesmente leis federais e não nacionais. Com isso, não obrigam Estados e Municípios. Só a União”*²⁷.

Ora, uma vez que os prazos de caducidade do CTN configuram regras de caráter ordinário, inclusive aquele do artigo 150, § 4º, a Lei nº 8.212/91 pode perfeitamente desempenhar o papel daquela lei, ali referida, que fixou um prazo à homologação diverso do previsto no código, exatamente no sentido da ressalva nele contida. Na verdade, **a Lei nº 8.212/91 pode não só fixar um prazo diverso para a decadência nos tributos lançados por homologação, com base no permissivo do artigo 150, § 4º, como também pode, certamente, alterar o prazo decadencial em relação às outras modalidades de lançamento**, uma vez que o CTN, no particular, tem eficácia de lei ordinária. Foi o que ela fez, no seu artigo 45, estabelecendo novo período de decadência para as Contribuições destinadas à Seguridade Social em geral, tanto para as hipóteses de lançamento por homologação quanto para as de lançamento de ofício. Aqui, a questão fica resolvida pelo critério cronológico para a solução de antinomias no direito interno: *“lex posterior derogat legi priori”* (MARIA HELENA DINIZ)²⁸.

Eis que, **em relação à caducidade nas Contribuições Sociais para a Seguridade Social**, incluindo o PIS, **o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, posterior, prevalece sobre os artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, anterior, alterando-lhes o lapso temporal (de cinco para dez anos) e o termo inicial (da data do fato jurídico tributário – lançamento por homologação – ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – lançamento de ofício – para esta última data, sempre, tanto no lançamento por homologação quanto no lançamento direto)**.

²⁶ Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 395.

²⁷ Prefácio, in EDYLCÉA TAVARES NOGUEIRA DE PAULA, Prescrição e Decadência do Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, RT, 1983, p. VIII.

²⁸ Conflito de Normas, São Paulo, Saraiva, 1987, p. 39-40.



Processo : 10783.009132/95-71
Acórdão : 201-75.061
Recurso : 114.947

É a conclusão a que chega a boa doutrina, a saber: “O prazo decadencial vigente, pois, é de dez anos” (WAGNER BALERA²⁹); “.. no que tange às contribuições para o custeio da Seguridade Social o prazo prescricional e decadencial é o estabelecido na Lei 8.212/91, de 10 anos” (MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES³⁰); “Portanto, é perfeitamente possível que uma pessoa política legisle ordinariamente sobre prescrição e decadência em assuntos de sua competência, como fez a União pela Lei 8.212/91, em seus artigos 45 e 46 ... como fez a União no caso das Contribuições Sociais, aumentando de cinco para dez anos o referido prazo” (LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES³¹); “... entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das ‘contribuições previdenciárias’ são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA³²).

Já existem, também, pronunciamentos da **jurisprudência administrativa** no sentido do prazo decadencial de dez anos. Exemplificativamente, citem-se os seguintes Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes n°s 105-10.186, 108-04.119 e 108-04.120³³.

Ao fim, lembremo-nos de que cogitamos, neste caso, de uma primeira possibilidade de interpretação, inspirada numa exegese literal, que identificamos como a solução predominante; terminando por optar por uma Segunda possibilidade interpretativa, regida pela preocupação sistemática, que apresentamos como a melhor solução. Registre-se, para encerrar o item, que **não existe aqui liberdade de escolha, senão pleno apego ao contexto constitucional, especialmente aos princípios que enformam o sistema.** Disse-o bem, como habitualmente, GERALDO ATALIBA: “... havendo duas possibilidades de interpretação ... o intérprete não é livre entre optar por um caminho que prestigia os princípios básicos do sistema e outro caminho que os nega. É obrigado a ficar com a solução que lhes dá eficácia”³⁴.

²⁹ Decadência e Prescrição das Contribuições de Seguridade Social, *op. cit.*, p. 102.

³⁰ Normas..., p. 111.

³¹ COFINS..., *op. cit.*, p. 112 e 113.

³² Curso..., *op. cit.*, p. 767.

³³ O primeiro acórdão está publicado no DO de 09.12.96, e os dois últimos no DO de 27.05.97.

³⁴ Princípio da Anterioridade Tributária, in SACHA CALON NAVARRO COELHO (coord.), **Cadernos de Altos Estudos do Centro Brasileiro de Direito Tributário**, São Paulo, Resenha Tributária e CBDT, n° 1, 1983, p. 245.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 1 0783.009132/95-71
Acórdão : 2 01-75.061
Recurso : 1 14.947

4. Conclusão

Essas as razões pelas quais, no presente caso, afastamo-nos do entendimento esposado por este Colegiado, no sentido da aplicação do prazo decadencial do § 4º do artigo 150 do CTN.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2001


JOSÉ ROBERTO VIEIRA